



## **SENTENCIA ANTICIPADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Procedencia / EXPEDICIÓN DE SENTENCIA ANTICIPADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020 el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho en el que no se requería la práctica de pruebas.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 806 DE 2020 - ARTÍCULO 13 NUMERAL 1

**RESPONSABLE DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES / IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Forma de recaudo / IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Tratamiento tributario para el comprador o adquirente del bien inmueble. La ley autorizó que el adquirente de ese tipo de bienes tratara el gravamen como parte del costo de los mismos, no como descostable o gasto deducible / IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Inexequibilidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018. Sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / SENTENCIAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL - Características / SENTENCIAS DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA CORTE CONSTITUCIONAL - Efectos / LEY 1943 DE 2018 - Inexequibilidad. Sentencia C 481 de 2019 de la Corte Constitucional / INEXEQUIBILIDAD DE LA LEY 1943 DE 2018 - Efectos diferidos / PÉRDIDA DE FUERZA EJECUTORIA DEL ARTÍCULO 1.3.3.17 DEL DECRETO REGLAMENTARIO 961 DE 2019 POR DECLARATORIA DE INEXEQUIBILIDAD DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY 1943 DE 2018 – Iniciación. La norma perdió fuerza ejecutoria a partir del día siguiente a la declaratoria de inexequibilidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, es decir, desde el 6 de diciembre de 2019 / DECRETO REGLAMENTARIO 961 DE 2019 - Vigencia. Estuvo vigente entre el 5 de junio de 2019, cuando se publicó, y el 5 de diciembre del mismo año, cuando se expidió y comunicó la sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / RESPONSABILIDAD ECONÓMICA DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Pérdida de fuerza ejecutoria del artículo 1.3.3.17 del Decreto reglamentario 961 de 2019 por declaratoria de inexequibilidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 / CONTROL DE LEGALIDAD DEL ARTÍCULO 1.3.3.17 DEL DECRETO REGLAMENTARIO 961 DE 2019 – Alcance. Procede su control de legalidad de cara a los efectos que hubiere producido sobre las enajenaciones, a cualquier título, de bienes inmuebles nuevos o usados durante el periodo de su vigencia**

La norma demandada, que adicionó el título 3 de la parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, reglamentó el artículo 512-22 del ET, a su vez adicionado por el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 que, entre otros aspectos, dispuso que el responsable del impuesto nacional al consumo generado por la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles nuevos o usados con valor superior a 26.800 UVT, y diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, era **el vendedor o cedente** de dichos bienes, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa; excluyendo las enajenaciones de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritarios. Al tiempo, el referido artículo previó que el impuesto sería recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente,



cancelada previamente a la enajenación del bien inmueble, presentándose el respectivo comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva. Y autorizó que el adquirente de ese tipo de bienes tratara el gravamen como parte del costo de los mismos, no así como descontable o gasto deducible. Es de observar que la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-593 del 5 de diciembre de 2019, declaró inexecutable el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, incorporado en el artículo 512-22 del ET, reglamentado por la norma demandada en el presente proceso. Tal decisión jurisdiccional, según lo precisa la sentencia, se motivó en la vulneración del *principio de legalidad del tributo*, pues al establecer el impuesto al consumo de bienes inmuebles el legislador definió como hecho generador la enajenación de aquellos “a cualquier título”, pero no precisó la base gravable del tributo para hipótesis de enajenación distintas a la compraventa; así como de los principios de *equidad tributaria* en sus dimensiones horizontal y vertical, porque al tratarse de un impuesto en cascada que se adhería al costo, la tarifa efectiva variaría únicamente en función de qué tan larga fuera la cadena de tradición; y de *capacidad contributiva*, porque la tarifa efectiva sería mayor en inmuebles con cadenas de tradición más largas y menor en las más cortas, produciendo un trato diferente entre situaciones iguales, sin existir un criterio constitucionalmente válido para ello. Adicionalmente, se indicó que la norma examinada gravaba igualmente enajenaciones a títulos diversos, independientemente del tipo de bien y de su destino y sin considerar que no en todos los casos se podía inferir la capacidad económica de los contribuyentes, y que creaba un impuesto pagable antes de que se perfeccionara el negocio jurídico que daba origen a la enajenación, exponiendo a los vendedores y, en general, a quienes enajenaban los inmuebles a una contingencia desproporcionada e irrazonable. Claramente, los efectos de la inexecutable declarada, cuyos fundamentos esenciales acaban de mencionarse y que a la fecha se encuentra ejecutoriada, dejó desprovisto de objeto al artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, demandado en el presente medio de control, en tanto reglamentario de la norma legal declarada inexecutable, que adicionó el numeral 22 al artículo 512 del ET, y, en esa medida, hizo desaparecer su fundamento jurídico configurando una causal de pérdida de fuerza ejecutoria que incide sobre los juicios de legalidad instaurados contra dicha disposición reglamentaria, en el marco de la regla general establecida en el artículo 21 de Decreto 2067 de 1991, según el cual, los fallos de la Corte Constitucional tienen efecto *hacia el futuro*, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materias penal, policiva y disciplinaria, así como en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución; tienen el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares. Concordantemente con dicha regla, el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 previó que las sentencias proferidas por la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la CP, tienen efectos *hacia el futuro*, a menos que la propia Corte resolviera lo contrario. Es de observar que al momento de expedirse la Sentencia C-593 del 5 de diciembre de 2019, que aquí se comenta, ya la Sentencia C-481 del 16 de octubre de 2019 había declarado inexecutable el texto íntegro de Ley 1943 de 2018 de la cual hace parte el artículo 21 ib. que dio lugar a la reglamentación acusada. La inexecutable declarada por la referida sentencia C-481 se fundamentó en los vicios de trámite que afectaron la formación de la Ley 1943 de 2018; sin embargo, la Corte optó por no expulsar inmediatamente del ordenamiento a la ley examinada, dados los efectos traumáticos que traía consigo la inexecutable. En ese sentido, dispuso la inexecutable con efectos diferidos al 1 de enero de 2020, para que el Congreso, dentro de su potestad de configuración expidiera el régimen de ratificación,



derogatoria, modificación o subrogación de los contenidos de la Ley 1943 de 2018, facultad que, a la postre, se ejerció a través de la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, cuyo texto final no incorporó la regulación original del artículo 21 de la citada Ley 1943. Los efectos *ex nunc* que tiene la sentencia C-593 de 2019, por cuenta de la regla general de los artículos 21 de Decreto 2067 de 1991 y 45 de la Ley 270 de 1996, permiten advertir que la norma reglamentaria demandada perdió fuerza ejecutoria a partir del día siguiente a la declaratoria de inexecutable, es decir, desde el 6 de diciembre de 2019 y que estuvo vigente entre el 5 de junio de 2019, cuando se publicó el Decreto 961, y el 5 de diciembre del mismo año, cuando se expidió y comunicó la sentencia C-593, procediendo el examen de legalidad planteado en el presente medio de control, de cara a los efectos que hubiere producido sobre las enajenaciones, a cualquier título, de bienes inmuebles nuevos o usados durante ese periodo, en tanto hechos generadores del impuesto al consumo, de causación instantánea, independientemente de las razones que asistieron la declaratoria de inexecutable del artículo 512-22 del ET.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 149 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 241 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 512-22 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 512-22 PARÁGRAFO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 512-22 PARÁGRAFO 3 / LEY 270 DE 1996 - ARTÍCULO 45 / LEY 1437 DE 2011 CPACA - ARTÍCULO 91 NUMERAL 2 / LEY 1943 DE 2018 - ARTÍCULO 21 / LEY 2010 DE 2019 / DECRETO 2067 DE 1991 - ARTÍCULO 21 / DECRETO 1625 DE 2016 DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT

**SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES** - Alcance de la sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / **SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES** - Determinación. Sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / **IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES** - Naturaleza jurídica. Sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / **TRIBUTOS INDIRECTOS** - Obligados / **TRIBUTOS INDIRECTOS** - Sujeto pasivo de iure / **SUJETO PASIVO DE IURE EN TRIBUTOS INDIRECTOS** - Deberes y responsabilidades. Es quien tiene la obligación jurídica de pagar el impuesto, es deudor ante el Estado y responde en caso de incumplir su deber, sin percibir las consecuencias económicas de la exacción, de modo que continúa siendo el titular de la obligación sustancial y el llamado a garantizar debidamente su pago / **TRIBUTOS INDIRECTOS** - Sujeto pasivo de facto o socioeconómico / **SUJETO PASIVO DE FACTO O SOCIOECONÓMICO EN TRIBUTOS INDIRECTOS** - Es quien soporta los efectos económicos y el impacto real o práctico del gravamen en su economía, dada la forma como se desenvuelve la actividad económica gravada, acorde con la cual, la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final quien, como tal, asume los costos del impuesto / **SUJETOS PASIVOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS** - Diferencias. Sentencias C 412 de 1996 y C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / **SUJETO PASIVO JURÍDICO Y RESPONSABLE ECONÓMICO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES** - Alcance de la sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional / **TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES PARA EL COMPRADOR O ADQUIRENTE DE LOS BIENES** - Finalidad. Según la sentencia C 593 de 2019 de la Corte Constitucional, la previsión de que la tarifa del impuesto hacía parte del costo para el comprador,



tenía el sentido de aliviar la posible incidencia económica del gravamen en la dinámica de la finca raíz / **RESPONSABILIDAD ECONÓMICA DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Legalidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto reglamentario 961 de 2019.** La responsabilidad económica que atribuye al adquirente de bienes sujetos al impuesto, como deudor legal de la obligación material de pago, no originario ni reemplazante del deudor principal, es un aspecto distinto de la regla de sujeción pasiva del impuesto al consumo en cabeza del vendedor o cedente de bienes, como deudor principal que realiza el hecho generador del tributo

[E]ntra la Sala a examinar la validez de la regulación sobre responsabilidad económica del impuesto al consumo de inmuebles que, desde la perspectiva de los cargos de nulidad, modificó el sujeto pasivo legalmente previsto para dicho tributo al disponer que el adquirente de los bienes sujetos al mismo es quien debe asumirlo económicamente, en lugar del vendedor o cedente de tales bienes. A propósito del sujeto pasivo del impuesto al consumo de inmuebles, obligado tributario principal que realiza el hecho generador del impuesto y con ello origina la obligación tributaria sustancial dirigida al pago del tributo, adquiriendo automáticamente la condición de deudor del mismo, la sentencia C-550 del 19 de noviembre de 2019 precisó que en los tributos indirectos tal dinámica no siempre es la misma en relación con las personas a quienes se les impone el deber de tributar, pues en el esquema impositivo de ese tipo de gravámenes que recaen sobre diferentes formas de consumo, concurren un sujeto pasivo “*de iure*”, que tiene la obligación jurídica de pagar el impuesto, es deudor ante el Estado y responde en caso de incumplir su deber, sin percibir las consecuencias económicas de la exacción, de modo que continúa siendo el titular de la obligación sustancial y el llamado a garantizar debidamente su pago; y un sujeto pasivo “*de facto o socioeconómico*”, que soporta los efectos económicos y el impacto real o práctico del gravamen en su economía, en razón de la manera como se desenvuelve la actividad económica gravada, acorde con la cual, la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final quien, como tal, asume los costos del impuesto. En ese contexto, la Corte señaló que el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles no fue explícitamente definido por el legislador pero podía determinarse a partir de una interpretación del precepto que lo creaba y de la caracterización de la clase de gravamen, puntualizando que, por tratarse de un impuesto indirecto, “*cuando el Legislador responsabilizó del tributo al vendedor o cedente del inmueble lo hizo sujeto pasivo de la obligación, independientemente de la medida para disminuir los impactos económicos de la exacción, prevista en el mismo artículo, que permite al comprador imputar lo pagado al costo del bien.*” En el mismo sentido, la Corte explicó que el impuesto que grava la venta o cesión de inmuebles puede producir efectos en la economía de los adquirentes y que ello condujo a que la ley separara la persona que realiza el hecho generador y debe pagar al Estado el impuesto (*vendedor o cedente*) y la que hipotéticamente, según el mercado inmobiliario, podría llegar a asumir el impacto de la detracción en el costo que debe pagar por el bien (*el adquirente*), de modo que la previsión de que la tarifa sufragada a título de impuesto hacía parte del costo para el comprador, tenía el sentido precisamente de aliviar la posible incidencia económica del gravamen en la dinámica de la finca raíz. Lo anterior, porque las repercusiones que en el terreno económico tienen potencialmente todos los tributos y la incidencia en los recursos económicos de varios agentes, supone el deber para el legislador de disponer medidas en pro de la equidad y progresividad del sistema tributario, con reglas que permiten amortiguar el impacto del impuesto en el incremento de los precios de



inmuebles de alto costo. Así, la previsión legislativa de que el impuesto hace parte del costo del inmueble para el comprador no implicaba en modo alguno que éste fuere el jurídicamente responsable de la obligación sustancial ante el Estado. Por su parte y al tenor de la disposición legal contenida en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, según la cual, “*El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo*”, la sentencia C-593 de 2019 clarificó que el sujeto pasivo jurídico del impuesto al consumo de inmuebles era el vendedor o cedente del inmueble; **que si bien la disposición demandada no identificaba al sujeto pasivo económico, al tratarse de un impuesto indirecto, en principio éste sería el adquirente del inmueble**; que la disposición acusada no sólo incluye a los vendedores ni se limita a contemplar la hipótesis de que el bien se enajene como resultado de un contrato de compraventa; que la norma que establece el sujeto pasivo jurídico del impuesto de carácter general que incluye tanto a los vendedores del bien, como a los que lo ceden a otro a cualquier título, en consonancia con el carácter general del hecho generador del tributo; y que a la luz de los principios generales de la hermenéutica jurídica y a las definiciones comunes del lenguaje ordinario, el responsable del tributo en cada caso es quien cede, enajena o, en general, quien otorga a otro la propiedad sobre el bien inmueble sometido al gravamen, de modo que el sujeto pasivo es determinable para las diferentes hipótesis consagradas en el hecho generador y la presunta falta de claridad respecto de dicho sujeto no afecta la constitucionalidad de una norma, puesto que dicho elemento es determinable acudiendo a las herramientas generales de la hermenéutica jurídica. Desde la anterior perspectiva diferencial entre el sujeto pasivo jurídico del impuesto al consumo de inmuebles y el responsable económico del mismo, suficientemente expuesta por el criterio jurisprudencial traído a colación, en el marco del control jurisdiccional de constitucionalidad sobre el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que hizo tránsito a cosa juzgada e incorporó interpretaciones hechas por vía de autoridad con carácter obligatorio general, el precepto demandado se encuentra materialmente ajustado al marco legal superior al que debía sujetarse, porque la responsabilidad económica que atribuye al adquirente de bienes sujetos al impuesto, como deudor legal de la obligación material de pago, no originario ni reemplazante del deudor principal, es un aspecto distinto de la regla de sujeción pasiva del impuesto al consumo en cabeza del vendedor o cedente de bienes, como deudor principal que realiza el hecho generador del impuesto. En efecto, además de que el inciso segundo del referido artículo 21, incorporado al artículo 512-22 del ET, alude al “*responsable*” del impuesto de manera general, *verbi gracia*, al sujeto pasivo de derecho o, si se quiere, “*responsable jurídico*” por cuya actividad se genera el impuesto y que titulariza la obligación tributaria sustancial; no así al “responsable económico” al que alude la norma reglamentaria acusada, lo que hizo esta última disposición fue precisar en quién recae esa responsabilidad dentro del esquema plurifásico del impuesto al consumo de inmuebles y que, por tanto, se encontraría llamado a soportar el impacto real del pago, a partir del alcance práctico del parágrafo 1 del artículo 512 del ET, que autorizó al comprador para tratar el impuesto como parte del costo del inmueble, medida económica destinada a incidir típicamente en el mercado inmobiliario sin convertir al adquirente en el titular de la obligación sustancial que, en términos de la pluricitada sentencia de exequibilidad C-550 de 2019, recae exclusivamente en el enajenante realizador del hecho generador de la detracción. En este orden de ideas, la Sala concibe al artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, adicionado al título 3 de la parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, como producto de un ejercicio interpretativo razonable, proporcionado y equitativo sobre el enunciado normativo superior que estableció el impuesto nacional al consumo de



bienes inmuebles, habida cuenta de su carácter indirecto y la realidad económica de quien al final lo sufraga, cuyos efectos el legislador quiso morigerar con la permisión de tomarlo como costo del inmueble. Así las cosas, no se configura ninguno de los vicios de ilegalidad invocados en los cargos de nulidad, ni particularmente confluyen elementos fundantes suficientes para realizar el juicio de validez respecto del principio de irretroactividad desde la perspectiva del artículo 1.3.3.30 del Decreto 969 de 2019, única norma citada por el demandante para sustentar tal glosa, sin desarrollar argumentación alguna de la que pudiera deducirse algún tipo de conexión material que superara el unívoco objeto temático de dicha disposición, en todo ajeno a los efectos de la ley en el tiempo.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 149 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 241 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 512-22 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 512-22 PARÁGRAFO 1 / LEY 270 DE 1996 - ARTÍCULO 48 / LEY 1943 DE 2018 - ARTÍCULO 21 / DECRETO 2067 DE 1991 - ARTÍCULO 21 / DECRETO 1625 DE 2016 DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA DURT / DECRETO 969 DE 2019 - ARTÍCULO 1.3.3.30

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los sujetos pasivos *de iure* y *de facto* o socioeconómicos en los tributos indirectos que recaen sobre diferentes formas de consumo se cita la sentencia C-550 de 19 de noviembre de 2019 de la Corte Constitucional y sobre los sujetos pasivos jurídicos y económicos en tributos directos e indirectos se alude a las sentencias C-412 de 1996 y C-593 de 2019 de la Corte Constitucional.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los tributos indirectos y su alcance se cita la sentencia C-253 de 1995 de la Corte Constitucional.

### **CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia**

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO REGLAMENTARIO 961 DE 2019 (5 de junio) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 1.3.3.17 (PARCIAL) (No anulado)

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2019-00040-00(24766)**



**Actor: HÉCTOR DÍAZ MORENO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

## FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019<sup>1</sup>, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad ejercido contra el artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019<sup>2</sup>, expedido por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, adicionado al título 3 de la parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016<sup>3</sup>, en cuanto dispuso:

**“ARTÍCULO 1.3.3.17. Responsabilidad económica del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El adquirente de los bienes sujetos al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será quien asuma económicamente el impuesto.**

*En este sentido, el o los adquirentes serán quienes pueden reconocer el valor del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles como un mayor valor del costo del activo correspondiente.”*

## DEMANDA

Héctor Díaz Moreno demandó la nulidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por violar las normas en que debía fundarse, ineficacia, falta de competencia y consiguiente exceso de la facultad reglamentaria con desconocimiento de los principios de reserva de ley e irretroactividad del impuesto al consumo, en cuanto ordenó que el adquirente de los bienes sujetos a dicho tributo lo asumiera económicamente<sup>4</sup>.

Invocó como normas violadas los artículos 58, 95 [9], 150 [12], 189 [11], 338 y 363 de la Constitución Política; 21 de la Ley 1943 de 2018; 1 y 3 de la Ley 1437 de 2011. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Ley 1943 de 2018 atribuyó la condición de sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles al vendedor o cedente de los mismos, mientras que el Decreto 961 de 2019 cobra el tributo a los compradores o adquirentes de dichos bienes, con retroactividad al 1 de enero de 2019, a pesar de que en muchos casos el vendedor lo habría pagado<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado.

<sup>2</sup> “Por el cual se reglamenta el artículo 512 - 22 del Estatuto Tributario y se adicionan unos artículos al Título 3 de la Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria” Fls. 13-18, c. p. 1

<sup>3</sup> Único Reglamentario en materia tributaria

<sup>4</sup> Fl. 1 vto, c. p. 1.

<sup>5</sup> Al efecto transcribe el art. 1.3.3.30 del DR 969 de 2019, sin argumentación adicional.



La Ley 1943 de 2018 únicamente aludió a la persona del comprador para indicar que el impuesto al consumo hacía parte del costo del inmueble comprado, de modo que la intención de dicho cuerpo legal no fue la de responsabilizar al comprador de pagar el tributo, sin que, a juicio del actor, sea jurídicamente justificable que el Gobierno introduzca elementos diferentes frente a esa responsabilidad o contradiga el mandato legal que la designa en la persona del vendedor o cedente de inmuebles. El artículo demandado excedió la facultad reglamentaria, porque el alcance de la responsabilidad económica del impuesto al consumo y del deber de pagarlo solo puede establecerlo la ley.

En acápite aparte, el demandante solicitó la suspensión provisional de la norma demandada<sup>6</sup>, medida negada por Auto del 5 de noviembre de 2019<sup>7</sup>.

### CONTESTACIÓN DEL DEMANDADO

El Ministerio de Hacienda<sup>8</sup> se opuso a la pretensión de nulidad, con fundamento en los argumentos que a continuación se exponen:

En los impuestos indirectos el responsable puede ser jurídico y, por tanto, distinto del sujeto pasivo económico del tributo que, para el caso del impuesto al consumo sobre bienes inmuebles, es el adquirente de los mismos, sin perjuicio de las obligaciones a cargo de quien lo recauda mediante el mecanismo de retención en la fuente; de allí que la legislación tributaria le permita tomar dicho impuesto como parte del costo de tales bienes, en tanto que se trata de un gravamen indirecto sobre la transferencia de inmuebles de mayor valor.

En ese sentido, la reglamentación sobre el sujeto que soporta económicamente el pago del impuesto al consumo no desconoce la Ley 1943 de 2018, sino que la desarrolla para su debida aplicación y efectiva ejecución.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020<sup>9</sup> el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho en el que no se requería la práctica de pruebas.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**<sup>10</sup> insistió en que la responsabilidad del impuesto al consumo de bienes inmuebles fue legalmente atribuida al vendedor o cedente de los mismos, sin que la claridad de esa disposición pueda desconocerse, de modo que la norma demandada rompió los límites de la facultad reglamentaria y quebrantó el principio de reserva de ley, porque cambió el sujeto responsable del impuesto nacional al consumo, de exclusivo resorte legislativo, no obstante que las autoridades públicas no pueden ejercer funciones distintas de aquellas que les atribuye la Constitución y la

<sup>6</sup> Fl. 8 a 11, c. p. 1

<sup>7</sup> Fls. 27 a 29, c. p. 2

<sup>8</sup> Fls. 29 a 32, c. p. 1

<sup>9</sup> Índice 24

<sup>10</sup> Índice 29



ley, y que todas sus actuaciones deben ajustarse a las normas constitucionales y legales vigentes.

Solo la ley puede establecer los sujetos activos y pasivos de los tributos, so pena de inconstitucionalidad y la inexistencia de regulación legal no faculta al ejecutivo para definirlos ni para hacer efectivo el cobro del impuesto al consumo a los compradores o adquirentes de inmuebles con retroactividad al 1 de enero de 2019, a riesgo de invadir competencias que no le han sido atribuidas.

El Decreto 961 de 2019 perdió fuerza ejecutoria y capacidad para producir efectos jurídicos, porque la Sentencia C-593 de 2019 declaró inexecutable el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, correspondiéndole a la jurisdicción dejarlo sin efectos, para no incurrir en una vía de hecho, sin perjuicio de las acciones contenciosas impetradas por cuenta de los efectos que el decreto mencionado produjo desde el momento en que se expidió y hasta antes de la referida declaratoria de inexecutable.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda<sup>11</sup>, por las siguientes razones:

Hasta antes del 1º de enero de 2020, cuando comenzó a surtir efectos la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, dispuesta por la sentencia C-481 de 2019, el inciso segundo del artículo 512-22 del ET establecía la responsabilidad del vendedor o cedente frente al recaudo del impuesto nacional al consumo, mediante el mecanismo de retención en la fuente, cancelada previamente a la enajenación del bien inmueble, pero sin atribuirle la condición de sujeto pasivo de dicho tributo.

El responsable de la retención (*vendedor o cedente*) es diferente del responsable económico del impuesto (*adquirente de los bienes*), entendiéndose que, por la misma razón, éste último puede llevarlo al costo del inmueble comprado, porque el impuesto se convierte en parte de ese costo que es propio de los impuestos indirectos al consumo, trasladados al comprador del producto final. En consecuencia, el reglamento demandado no contraviene el artículo 512-22 del E.T., ni constituye exceso o extralimitación de funciones ejecutivas, puesto que la facultad reglamentaria debe desarrollar tanto las disposiciones legales expresas como las implícitas, sin limitarse a reproducirlas.

El Gobierno no tenía que acudir al Congreso para que éste interpretara o estableciera el alcance del término “responsable”, porque la jurisprudencia ha aclarado que el sujeto pasivo *de iure* (*responsable jurídico*) traslada el gravamen al consumidor final (*sujeto económico*). El texto de la norma demandada no previó el cobro retroactivo del impuesto al consumo; el artículo 1.3.3.30 se limitó a facultar la recharacterización o reconfiguración oficial de las operaciones que constituyen abuso en materia tributaria y, consecuentemente, a desconocer sus efectos.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

<sup>11</sup> Índice 28



Corresponde establecer la legalidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 de 2019, expedido por el Ministerio de Hacienda, en cuanto dispuso que el adquirente de los bienes sujetos al impuesto nacional al consumo es quien asume económicamente dicho tributo.

Según el demandante, el acto acusado viola las normas en que debía fundarse y adolece de ineficacia, exceso de la facultad reglamentaria y consiguiente falta de competencia, desconociendo los principios de reserva e irretroactividad de ley, porque ésta designó como sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo al vendedor o cedente de los bienes inmuebles, no a quienes los compran o adquieren.

El demandado, por su parte, adujo que al precisar el responsable económico del impuesto la norma acusada se limitó a desarrollar el artículo 512-22 del ET para su debida aplicación, en cuanto este previó que, para el adquirente de inmuebles, el impuesto integraría el costo de los mismos.

Para resolver, se observa:

La norma demandada, que adicionó el título 3 de la parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016<sup>12</sup>, reglamentó el artículo 512-22 del ET<sup>13</sup>, a su vez adicionado por el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 que, entre otros aspectos, dispuso que el responsable del impuesto nacional al consumo generado por la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles nuevos o usados con valor superior a 26.800 UVT, y diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias<sup>14</sup>, era **el vendedor o cedente** de dichos bienes, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa; excluyendo las enajenaciones de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritarios<sup>15</sup>.

Al tiempo, el referido artículo previó que el impuesto sería recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente, cancelada previamente a la enajenación del bien inmueble, presentándose el respectivo comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva. Y autorizó que el adquirente de ese tipo de bienes tratara el gravamen como parte del costo de los mismos<sup>16</sup>, no así como descontable o gasto deducible.

<sup>12</sup> Único Reglamentario en materia tributaria.

<sup>13</sup> "El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa. El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo. El impuesto será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente. La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien inmueble, y presentar comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva. La tarifa aplicable será del dos por ciento (2%) sobre la totalidad del precio de venta."

<sup>14</sup> Según el parágrafo 2 del artículo 512-22 del ET, para efecto de tal disposición, las actividades agropecuarias son las señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>15</sup> "Parágrafo 3 ib. El impuesto consagrado en el presente artículo no será aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario."

<sup>16</sup> Art. 522-12 ET. Parágrafo 1. Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.



Es de observar que la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-593 del 5 de diciembre de 2019<sup>17</sup>, declaró inexecutable el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, incorporado en el artículo 512-22 del ET, reglamentado por la norma demandada en el presente proceso.

Tal decisión jurisdiccional, según lo precisa la sentencia, se motivó en la vulneración del *principio de legalidad del tributo*, pues al establecer el impuesto al consumo de bienes inmuebles el legislador definió como hecho generador la enajenación de aquellos “a cualquier título”, pero no precisó la base gravable del tributo para hipótesis de enajenación distintas a la compraventa; así como de los principios de *equidad tributaria* en sus dimensiones horizontal y vertical, porque al tratarse de un impuesto en cascada que se adhería al costo, la tarifa efectiva variaría únicamente en función de qué tan larga fuera la cadena de tradición; y de *capacidad contributiva*, porque la tarifa efectiva sería mayor en inmuebles con cadenas de tradición más largas y menor en las más cortas, produciendo un trato diferente entre situaciones iguales, sin existir un criterio constitucionalmente válido para ello. Adicionalmente, se indicó que la norma examinada gravaba igualmente enajenaciones a títulos diversos, independientemente del tipo de bien y de su destino y sin considerar que no en todos los casos se podía inferir la capacidad económica de los contribuyentes, y que creaba un impuesto pagable antes de que se perfeccionara el negocio jurídico que daba origen a la enajenación, exponiendo a los vendedores y, en general, a quienes enajenaban los inmuebles a una contingencia desproporcionada e irrazonable.

Claramente, los efectos de la inexecutable declarada, cuyos fundamentos esenciales acaban de mencionarse y que a la fecha se encuentra ejecutoriada, dejó desprovisto de objeto al artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, demandado en el presente medio de control, en tanto reglamentario de la norma legal declarada inexecutable, que adicionó el numeral 22 al artículo 512 del ET, y, en esa medida, hizo desaparecer su fundamento jurídico configurando una causal de pérdida de fuerza ejecutoria<sup>18</sup> que incide sobre los juicios de legalidad instaurados contra dicha disposición reglamentaria, en el marco de la regla general establecida en el artículo 21 de Decreto 2067 de 1991<sup>19</sup>, según el cual, los fallos de la Corte Constitucional tienen efecto *hacia el futuro*, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materias penal, policiva y disciplinaria, así como en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución; tienen el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares<sup>20</sup>.

Concordantemente con dicha regla, el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 previó que las sentencias proferidas por la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la CP, tienen efectos *hacia el futuro*, a menos que la propia Corte resolviera lo contrario.

Es de observar que al momento de expedirse la Sentencia C-593 del 5 de diciembre de 2019, que aquí se comenta, ya la Sentencia C-481 del 16 de octubre de 2019<sup>21</sup>

<sup>17</sup> M. P. Cristina Pardo Schlesinger

<sup>18</sup> CPACA, art. 91 [3]

<sup>19</sup> "Por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional".

<sup>20</sup> Al tenor de la misma norma, excepcionalmente la Corte puede señalar que los efectos de la cosa juzgada se aplican solo respecto de las disposiciones constitucionales consideradas en la sentencia.

<sup>21</sup> M.P. Alejandro Linares Cantillo



había declarado inexecutable el texto íntegro de Ley 1943 de 2018<sup>22</sup> de la cual hace parte el artículo 21 ib. que dio lugar a la reglamentación acusada.

La inexecutable declarada por la referida sentencia C-481 se fundamentó en los vicios de trámite que afectaron la formación de la Ley 1943 de 2018; sin embargo, la Corte optó por no expulsar inmediatamente del ordenamiento a la ley examinada, dados los efectos traumáticos que traía consigo la inexecutable<sup>23</sup>. En ese sentido, dispuso la inexecutable con efectos diferidos al 1 de enero de 2020, para que el Congreso, dentro de su potestad de configuración expidiera el régimen de ratificación, derogatoria, modificación o subrogación de los contenidos de la Ley 1943 de 2018, facultad que, a la postre, se ejerció a través de la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, cuyo texto final no incorporó la regulación original del artículo 21 de la citada Ley 1943.

Los efectos *ex nunc* que tiene la sentencia C-593 de 2019, por cuenta de la regla general de los artículos 21 de Decreto 2067 de 1991 y 45 de la Ley 270 de 1996, permiten advertir que la norma reglamentaria demandada perdió fuerza ejecutoria a partir del día siguiente a la declaratoria de inexecutable<sup>24</sup>, es decir, desde el 6 de diciembre de 2019 y que estuvo vigente entre el 5 de junio de 2019, cuando se publicó el Decreto 961, y el 5 de diciembre del mismo año, cuando se expidió y comunicó la sentencia C-593, procediendo el examen de legalidad planteado en el presente medio de control, de cara a los efectos que hubiere producido sobre las enajenaciones, a cualquier título, de bienes inmuebles nuevos o usados durante ese periodo, en tanto hechos generadores del impuesto al consumo, de causación instantánea, independientemente de las razones que asistieron la declaratoria de inexecutable del artículo 512-22 del ET.

Precisado lo anterior, entra la Sala a examinar la validez de la regulación sobre responsabilidad económica del impuesto al consumo de inmuebles que, desde la perspectiva de los cargos de nulidad, modificó el sujeto pasivo legalmente previsto para dicho tributo al disponer que el adquirente de los bienes sujetos al mismo es quien debe asumirlo económicamente, en lugar del vendedor o cedente de tales bienes.

A propósito del sujeto pasivo del impuesto al consumo de inmuebles, obligado tributario principal que realiza el hecho generador del impuesto y con ello origina la obligación tributaria sustancial dirigida al pago del tributo, adquiriendo automáticamente la condición de deudor del mismo, la sentencia C-550 del 19 de noviembre de 2019<sup>25</sup> precisó que en los tributos indirectos tal dinámica no siempre es la misma en relación con las personas a quienes se les impone el deber de tributar, pues en el esquema impositivo de ese tipo de gravámenes que recaen sobre

<sup>22</sup> “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

<sup>23</sup> Al efecto, se invocó la necesidad de garantizar la integridad de la Constitución, en eventos en los que no es posible expulsar del ordenamiento, de manera inmediata, una regulación legal, por los efectos inconstitucionales que tendría esa decisión, y que tampoco es posible declarar la constitucionalidad de la regulación.

<sup>24</sup> Los efectos jurídicos se producen a partir del día siguiente a la fecha en que la Corte ejerció, en el caso específico, la jurisdicción de que está investida, esto es, “a partir del día siguiente a aquél en que tomó la decisión de executable o inexecutable y no a partir de la fecha en que se suscribe el texto que a ella corresponde o el de su notificación o ejecutoria”. Cfr. entre otras, sentencia C-355 de 2006.

<sup>25</sup> M.P. Diana Fajardo Rivera. Esta sentencia declaró executable el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, respecto del cargo de violación al principio de certeza tributaria, partiendo de la identificación de todos los elementos del tributo en la disposición legal acusada, en la poca claridad o ambigüedad de alguno de ellos, y en la posibilidad de superar una u otra acudiendo a las herramientas generales de la hermenéutica jurídica.



diferentes formas de consumo, concurren un sujeto pasivo “*de iure*”, que tiene la obligación jurídica de pagar el impuesto, es deudor ante el Estado y responde en caso de incumplir su deber, sin percibir las consecuencias económicas de la exacción, de modo que continúa siendo el titular de la obligación sustancial y el llamado a garantizar debidamente su pago; y un sujeto pasivo “*de facto o socioeconómico*”, que soporta los efectos económicos y el impacto real o práctico del gravamen en su economía<sup>26</sup>, en razón de la manera como se desenvuelve la actividad económica gravada, acorde con la cual, la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final quien, como tal, asume los costos del impuesto<sup>27</sup>.

En ese contexto, la Corte señaló que el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles no fue explícitamente definido por el legislador pero podía determinarse a partir de una interpretación del precepto que lo creaba y de la caracterización de la clase de gravamen, puntualizando que, por tratarse de un impuesto indirecto<sup>28</sup>, “*cuando el Legislador responsabilizó del tributo al vendedor o cedente del inmueble lo hizo sujeto pasivo de la obligación, independientemente de la medida para disminuir los impactos económicos de la exacción, prevista en el mismo artículo, que permite al comprador imputar lo pagado al costo del bien.*”

En el mismo sentido, la Corte explicó que el impuesto que grava la venta o cesión de inmuebles puede producir efectos en la economía de los adquirentes y que ello condujo a que la ley separara la persona que realiza el hecho generador y debe pagar al Estado el impuesto (*vendedor o cedente*) y la que hipotéticamente, según el mercado inmobiliario, podría llegar a asumir el impacto de la detracción en el costo que debe pagar por el bien (*el adquirente*), de modo que la previsión de que la tarifa sufragada a título de impuesto hacía parte del costo para el comprador, tenía el sentido precisamente de aliviar la posible incidencia económica del gravamen en la dinámica de la finca raíz.

Lo anterior, porque las repercusiones que en el terreno económico tienen potencialmente todos los tributos y la incidencia en los recursos económicos de varios agentes, supone el deber para el legislador de disponer medidas en pro de la equidad y progresividad del sistema tributario, con reglas que permiten amortiguar el impacto del impuesto en el incremento de los precios de inmuebles de alto costo. Así, la

<sup>26</sup> De manera similar, la sentencia C-593 de 2019 apuntó que los *sujetos pasivos económicos* soportaban la carga económica de pagar el impuesto, y los *sujetos pasivos jurídicos*, estaban formalmente obligados a pagarlo, de acuerdo con el ordenamiento jurídico; e indicó que, en muchos casos, los sujetos pasivos jurídicos son los mismos sujetos pasivos económicos, como sucede en general con los impuestos directos y, en otros, sin embargo, se trata de sujetos distintos, como suele ocurrir con los impuestos indirectos. Tal distinción entre sujetos jurídicos y económicos fue igualmente abordada en la sentencia C-412 de 1996 para diferenciar la realidad económica de la jurídica y establecer a quién le corresponde asumir el costo del tributo, en cada caso, separando ese hecho económico de la manera como el Estado efectúa el recaudo.

<sup>27</sup> En la Sentencia C-253 de 1995, la Corte destacó que los tributos indirectos tienen la potencialidad de afectar a varios sectores de la cadena productiva y a los consumidores finales, de modo que las cargas fiscales pueden incidir económicamente, en la práctica, en muchos agentes que intervienen, por ejemplo, en la producción, distribución y consumo de un producto o servicio; lo cual implica el deber legislativo de introducir fórmulas o diseños de los tributos con el fin de neutralizar eventuales efectos regresivos que puedan introducirse en el sistema tributario o que tuvieren efectos negativos para el desarrollo y el crecimiento económico.

<sup>28</sup> Y es que, como lo precisó la sentencia C-593 de 2019, el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles es un tipo particular de impuesto plurifásico, que no se cobra solo una vez, sino en múltiples oportunidades, cada vez que el bien es objeto de una enajenación, como los impuestos al valor agregado, generalmente descontables, y los impuestos en cascada, que no lo son. Así, explicó que el impuesto al valor agregado - IVA, que busca gravar la agregación de valor en cada etapa de una cadena productiva, de tal manera que la agregación de cada persona a un determinado bien o servicio, va contribuyendo con los gastos del Estado, representa igualmente un impuesto al consumo, porque en cada etapa de la cadena productiva se consumen una serie de bienes y servicios necesarios para prestar a su vez un servicio o transformar un bien, sin que el Estado pueda extraer en cada etapa la totalidad del valor agregado en la cadena de producción, sino que busca que cada quien contribuya en proporción al valor que agrega en la etapa de la cadena en la cual participa. Por eso se permite descontar el IVA que el contribuyente ha pagado para producir el bien o proveer el servicio, de aquel que le corresponde pagar como sujeto pasivo jurídico al vender el bien o proveer el servicio.



previsión legislativa de que el impuesto hace parte del costo del inmueble para el comprador no implicaba en modo alguno que éste fuere el jurídicamente responsable de la obligación sustancial ante el Estado.

Por su parte y al tenor de la disposición legal contenida en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, según la cual, “*El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo*”, la sentencia C-593 de 2019 clarificó que el sujeto pasivo jurídico del impuesto al consumo de inmuebles era el vendedor o cedente del inmueble; **que si bien la disposición demandada no identificaba al sujeto pasivo económico, al tratarse de un impuesto indirecto, en principio éste sería el adquirente del inmueble**; que la disposición acusada no sólo incluye a los vendedores ni se limita a contemplar la hipótesis de que el bien se enajene como resultado de un contrato de compraventa; que la norma que establece el sujeto pasivo jurídico del impuesto de carácter general que incluye tanto a los vendedores del bien, como a los que lo ceden a otro a cualquier título, en consonancia con el carácter general del hecho generador del tributo; y que a la luz de los principios generales de la hermenéutica jurídica y a las definiciones comunes del lenguaje ordinario, el responsable del tributo en cada caso es quien cede, enajena o, en general, quien otorga a otro la propiedad sobre el bien inmueble sometido al gravamen, de modo que el sujeto pasivo es determinable para las diferentes hipótesis consagradas en el hecho generador y la presunta falta de claridad respecto de dicho sujeto no afecta la constitucionalidad de una norma, puesto que dicho elemento es determinable acudiendo a las herramientas generales de la hermenéutica jurídica.

Desde la anterior perspectiva diferencial entre el sujeto pasivo jurídico del impuesto al consumo de inmuebles y el responsable económico del mismo, suficientemente expuesta por el criterio jurisprudencial traído a colación, en el marco del control jurisdiccional de constitucionalidad sobre el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que hizo tránsito a cosa juzgada e incorporó interpretaciones hechas por vía de autoridad con carácter obligatorio general<sup>29</sup>, el precepto demandado se encuentra materialmente ajustado al marco legal superior al que debía sujetarse, porque la responsabilidad económica que atribuye al adquirente de bienes sujetos al impuesto, como deudor legal de la obligación material de pago, no originario ni reemplazante del deudor principal, es un aspecto distinto de la regla de sujeción pasiva del impuesto al consumo en cabeza del vendedor o cedente de bienes, como deudor principal que realiza el hecho generador del impuesto.

En efecto, además de que el inciso segundo del referido artículo 21, incorporado al artículo 512-22 del ET, alude al “*responsable*” del impuesto de manera general, *verbi gracia*, al sujeto pasivo de derecho o, si se quiere, “*responsable jurídico*” por cuya actividad se genera el impuesto y que titulariza la obligación tributaria sustancial; no así al “*responsable económico*” al que alude la norma reglamentaria acusada, lo que hizo esta última disposición fue precisar en quién recae esa responsabilidad dentro del esquema plurifásico del impuesto al consumo de inmuebles<sup>30</sup> y que, por tanto, se encontraría llamado a soportar el impacto real del pago, a partir del alcance práctico

<sup>29</sup> C. P. Art. 241; Ley 270 de 1996, art. 48; Decreto 2067 de 1991, art. 21.

<sup>30</sup> En la sentencia C-593 de 2019 se anotó que “*el legislador acudió a una ficción jurídica para adaptar un tipo particular de impuesto, el impuesto al consumo, aplicándolo como impuesto plurifásico en cascada, a las enajenaciones dentro del mercado inmobiliario. Se pueden elaborar diversas críticas a la noción de consumo de inmuebles desde el punto de vista de la dogmática de bienes en el derecho civil. Así mismo, se pueden formular críticas a la decisión de aplicar un impuesto al consumo a las enajenaciones sucesivas de este tipo de bienes, debido a la desnaturalización de los tipos de impuesto en el derecho tributario. Sin embargo, más allá de tales críticas, a la Corte le corresponde analizar las consecuencias de utilizar esta ficción jurídica.*”



del párrafo 1 del artículo 512 del ET<sup>31</sup>, que autorizó al comprador para tratar el impuesto como parte del costo del inmueble, medida económica destinada a incidir típicamente en el mercado inmobiliario sin convertir al adquirente en el titular de la obligación sustancial que, en términos de la pluricitada sentencia de exequibilidad C-550 de 2019, recae exclusivamente en el enajenante realizador del hecho generador de la detracción.

En este orden de ideas, la Sala concibe al artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, adicionado al título 3 de la parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, como producto de un ejercicio interpretativo razonable, proporcionado y equitativo sobre el enunciado normativo superior que estableció el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, habida cuenta de su carácter indirecto y la realidad económica de quien al final lo sufraga, cuyos efectos el legislador quiso morigerar con la permisión de tomarlo como costo del inmueble.

Así las cosas, no se configura ninguno de los vicios de ilegalidad invocados en los cargos de nulidad, ni particularmente confluyen elementos fundantes suficientes para realizar el juicio de validez respecto del principio de irretroactividad desde la perspectiva del artículo 1.3.3.30 del Decreto 969 de 2019<sup>32</sup>, única norma citada por el demandante para sustentar tal glosa, sin desarrollar argumentación alguna de la que pudiera deducirse algún tipo de conexión material que superara el unívoco objeto temático de dicha disposición, en todo ajeno a los efectos de la ley en el tiempo.

En consecuencia, la Sala negará las pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## FALLA

1. **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

<sup>31</sup> Párrafo 1°. Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.

<sup>32</sup> Conforme con lo previsto en el artículo 869 del Estatuto Tributario, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos.



(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente  
Salva voto

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**SALVAMENTO DE VOTO / RESPONSABILIDAD ECONÓMICA DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Ilegalidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 de 2019. El decreto reglamentario contrarió la Ley 1943 de 2018 cuando dispuso que el adquirente de los bienes sujetos al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será quien asuma económicamente el impuesto / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Ilegalidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 de 2019. La Ley 1943 señaló que era el vendedor del bien inmueble, mientras que el Decreto 961 de 2019 lo cambió al establecer que era el adquirente / IDENTIFICACIÓN DE SUJETOS PASIVOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES – Diferencias. Existencia de error en las sentencias C-593 de 2019 de la Corte Constitucional y 24766 de 23 de septiembre de 2021 del Consejo de Estado / SUJETO PASIVO ECONÓMICO DEL TRIBUTO – Noción / SUJETO PASIVO JURÍDICO O RESPONSABLE DEL TRIBUTO - Noción / SUJETOS PASIVOS JURÍDICOS DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES – Son los agentes de retención del tributo / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES - Alcance de la sentencia C-593 de 2019 de la Corte Constitucional. Al negar el cargo de falta de definición del sujeto pasivo formulado contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, en cuanto a quién estaba obligado a soportar la carga económica del tributo, la Corte Constitucional entendió que era el vendedor o cedente de los inmueble y no se refirió a los adquirentes.**

[M]e aparto de la decisión mayoritaria porque considero que la Corporación debió acceder a las pretensiones de la demanda de nulidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019. El demandante tiene razón al indicar que el reglamento cambió el texto legal, usurpando funciones legislativas, porque cambió el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de inmuebles. La Ley 1943 señaló que era el vendedor del bien inmueble, mientras que el decreto decidió otra cosa al establecer que era el adquirente. Debo señalar que tanto en la providencia que me separo como en la sentencia C-593 de 2019, el consejo de estado y la corte constitucional incurren en error al identificar los sujetos pasivos jurídicos y económicos del impuesto al



consumo de inmuebles. Parto del acuerdo de que los sujetos pasivos económicos son aquellos que soportan la carga económica de pagar el impuesto, mientras que los sujetos pasivos jurídicos (o responsables) son aquellos que están formalmente obligados a pagarlos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Estos últimos son a quienes el Estado les reclama el pago de la obligación, a pesar que los primeros son quienes sufragan el gravamen a través del responsable. Teniendo en cuenta que la Ley 1943 determinó que el recaudo sería mediante el mecanismo de retención en la fuente, es el agente retenedor que obra como sujeto pasivo jurídico, pues es quien traslada el pago al Estado y a quién el fisco le podrá reclamar el pago de la deuda. Esta disposición señaló como agentes de retención a los notarios y a los administradores de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva. El Decreto Reglamentario 961 de 2019 así lo ratifica. Estos son los sujetos pasivos jurídicos. Por su parte, la Corte Constitucional concluyó, para negar el cargo de falta de definición del sujeto pasivo, que *“puede constatar que la disposición demandada incluye como sujetos pasivos, además de los vendedores de los inmuebles, a todas aquellas personas que cedan dichos bienes”* Al negar que hubiese indefinición de la norma en cuanto a quién estaba obligado a soportar la carga económica del tributo, la Corte Constitucional entendió que era el vendedor o cedente de los inmuebles, la sentencia ni siquiera menciona a los adquirentes. Es por lo anterior, que el decreto reglamentario contrarió la Ley cuando dispuso que *“El adquirente de los bienes sujetos al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será quien asuma económicamente el impuesto.”*

**FUENTE FORMAL:**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Referencia: NULIDAD SIMPLE**  
**Radicación: 11001-03-27-000-2019-00040-00 (24766)**  
**Demandante: HÉCTOR DÍAZ MORENO**  
**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**SALVAMENTO DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 23 DE SEPTIEMBRE DE 2021, C.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Con el debido respeto por la Sala, me aparto de la decisión mayoritaria porque considero que la Corporación debió acceder a las pretensiones de la demanda de nulidad del artículo 1.3.3.17 del Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

El demandante tiene razón al indicar que el reglamento cambió el texto legal, usurpando funciones legislativas, porque cambió el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de inmuebles. La Ley 1943 señaló que era el vendedor del bien



inmueble, mientras que el decreto decidió otra cosa al establecer que era el adquirente.

Debo señalar que tanto en la providencia que me separo como en la sentencia C-593 de 2019, el consejo de estado y la corte constitucional incurren en error al identificar los sujetos pasivos jurídicos y económicos del impuesto al consumo de inmuebles.

Parto del acuerdo de que los sujetos pasivos económicos son aquellos que soportan la carga económica de pagar el impuesto, mientras que los sujetos pasivos jurídicos (o responsables) son aquellos que están formalmente obligados a pagarlos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Estos últimos son a quienes el Estado les reclama el pago de la obligación, a pesar que los primeros son quienes sufragan el gravamen a través del responsable.

Teniendo en cuenta que la Ley 1943 determinó que el recaudo sería mediante el mecanismo de retención en la fuente, es el agente retenedor que obra como sujeto pasivo jurídico, pues es quien traslada el pago al Estado y a quién el fisco le podrá reclamar el pago de la deuda. Esta disposición señaló como agentes de retención a los notarios y a los administradores de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva. El Decreto Reglamentario 961 de 2019 así lo ratifica. Estos son los sujetos pasivos jurídicos.

Por su parte, la Corte Constitucional concluyó, para negar el cargo de falta de definición del sujeto pasivo, que *“puede constatar que la disposición demandada incluye como sujetos pasivos, además de los vendedores de los inmuebles, a todas aquellas personas que cedan dichos bienes”*

Al negar que hubiese indefinición de la norma en cuanto a quién estaba obligado a soportar la carga económica del tributo, la Corte Constitucional entendió que era el vendedor o cedente de los inmuebles, la sentencia ni siquiera menciona a los adquirentes.

Es por lo anterior, que el decreto reglamentario contrarió la Ley cuando dispuso que *“El adquirente de los bienes sujetos al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será quien asuma económicamente el impuesto.”*

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

(Con firma electrónica)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**